

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-drittanfechtungsrecht-der-gesellschafter-gegen-den-bescheid-zur-feststellung-des-bestands-des-steuerlichen-einlagekontos.html>

📅 10.06.2020

Unternehmensteuer

## **BFH: Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter gegen den Bescheid zur Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos**

Ein Gesellschafter einer GmbH kann die Rechtswidrigkeit eines bereits unanfechtbar gewordenen Feststellungsbescheids, der eine unzutreffende Höhe des Bestands des steuerlichen Einlagekontos aufweist, nicht im Wege eines Drittanfechtungsrechts geltend machen. Auch wenn man ein Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich der gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos grundsätzlich bejahen würde, was der BFH für zweifelhaft hält, unterliegen die Gesellschafter den sich aus § 166 AO ergebenden Beschränkungen.

### **Sachverhalt**

Eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Recht (B) hat im Streitjahr 2015 sämtliche Anteile an der C-GmbH erworben. 99,5% dieser Anteile hielt B treuhänderisch für eine weitere Gesellschaft schottischen Rechts, die nach ihrem Typus einer deutschen Kommanditgesellschaft entspricht. B übt bei dieser Gesellschaft schottischen Rechts eine dem deutschen Komplementär entsprechende Funktion aus. B zahlte im Streitjahr einen Betrag in die Kapitalrücklage der C-GmbH ein. Bei der C-GmbH weist die Bilanz eine dementsprechende Position aus. Allerdings gab die C-GmbH in ihrer Feststellungserklärung gemäß § 27 Abs. 2 S. 4 KStG a.F. den Bestand des steuerlichen Einlagekontos mit 0 Euro an. Das Finanzamt erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid.

Die Gesellschaft schottischen Rechts sowie deren Gesellschafter (Antragsteller) legten gegen den bereits unanfechtbar gewordenen Feststellungsbescheid Einspruch ein und beantragten Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das FG lehnte diesen Antrag mangels Beschwer der Antragsteller ab.

### **Entscheidung**

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass das FG den AdV-Antrag zu Recht abgewiesen hat, weil die Antragsteller nicht befugt waren, Einwendungen gegen die Richtigkeit des o.g. Feststellungsbescheid geltend zu machen.

### Gesetzliche Grundlagen

§ 166 AO regelt die sog. Drittwirkung der Steuerfestsetzung: „Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies neben einem Gesamtrechtsnachfolger auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.“

### Anwendung des § 166 AO

AdV eines Verwaltungsakts kann nur derjenige beantragen, der durch den Bescheid beschwert ist.

Laut BFH kann es allerdings im Streitfall dahinstehen, ob die Antragsteller antragsbefugt sind. Selbst wenn die Antragsbefugnis gegeben sei, müssten sie den o.g. Feststellungsbescheid gemäß § 166 AO gegen sich gelten lassen.

Nach der Rechtsprechung des BFH richtet sich der Feststellungsbescheid gemäß § 27 Abs. 2 KStG ausschließlich gegen die dort genannte Kapitalgesellschaft. Folglich könne sich ein Gesellschafter, unabhängig davon, dass der Bescheid über § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG materiell-rechtliche Bindungswirkung auch für die Anteilseigner entfaltet, nicht mit Erfolg darauf berufen, das steuerliche Einlagekonto sei im Feststellungsbescheid unzutreffend ausgewiesen

(vgl. BFH-Urteil vom 19.05.2010, I R 51/09). Der BFH habe bislang noch nicht entschieden, ob wegen der bestehenden materiell-rechtlichen Bindungswirkung auch die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft neben dieser gegen den Feststellungsbescheid als Drittanfechtungsberechtigte klagen können (bejahend, z.B. Hessisches FG, Urteil vom 01.12.2015, 4 K 1355/13). Der BFH habe insoweit erhebliche Zweifel, aber selbst wenn ein Drittanfechtungsrecht der Gesellschafter bestünde, so wäre dies den sich aus § 166 AO ergebenden Beschränkungen unterworfen.

Die Voraussetzungen des § 166 AO sieht der BFH im Urteilsfall grundsätzlich als erfüllt an. So erfasse § 166 AO auch die den Steuerbescheiden gleichgestellten Bescheiden über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Der Feststellungsbescheid sei auch unanfechtbar geworden. Darüber hinaus wären die Antragsteller – wenn man ihnen die Drittanfechtungsbefugnis zuspricht – in der Lage gewesen den Bescheid anzufechten. Für das Merkmal „in der Lage gewesen wäre“ käme es allein auf die rechtliche Befugnis an aus eigenem Recht einen Bescheid anfechten zu können und nicht darauf, ob der Dritte rein tatsächlich die Möglichkeit zur Einspruchseinlegung besaß oder ob er Kenntnis vom Inhalt der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen hatte.

#### Rechtsfolge des § 166 AO bzw. die sich aus § 166 AO ergebende Beschränkung

Laut dem BFH besteht die Rechtsfolge des § 166 AO bzw. die sich aus § 166 AO ergebende Beschränkung darin, dass der Dritte, der von dem ihm zustehenden Anfechtungsrecht bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft nicht Gebrauch macht, die (angebliche) Rechtswidrigkeit des Bescheids – im Streitfall die unzutreffende Höhe des Bestands des steuerlichen Einlagekontos – wegen der sich auf ihn erstreckenden Bestandskraft nicht mehr geltend machen kann.

#### **Betroffene Normen**

§ 27 Abs. 2 S. 1 KStG a.F., § 166 AO

Streitjahr 2015

#### **Anmerkungen**

##### Hintergrund: Steuerpflichtige Dividendeneinnahmen vs. nicht steuerbare Einlagenrückgewähr

Während gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG Dividenden zu den steuerpflichtigen Einnahmen gehören, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, handelt es sich – insoweit das steuerliche Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG als verwendet gilt – grundsätzlich um eine gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG nicht steuerbare Einlagenrückgewähr, die nicht der Kapitalertragsteuer unterliegt. Das steuerliche Einlagekonto wird auf Ebene der GmbH gemäß § 27 Abs. 2 KStG jährlich gesondert festgestellt. Gemäß § 27 Abs. 3 KStG ist die Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern verpflichtet, Bescheinigungen über die Höhe der Leistungen, die das steuerliche Einlagekonto gemindert haben, auszustellen. Fehlerhafte Bescheinigungen können nur in den engen Grenzen des § 27 Abs. 5 KStG mit Auswirkung auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos korrigiert werden.

#### Praxishinweise

Auch der o.g. Beschluss des BFH bestätigt wiederum, dass die Feststellungserklärungen über den Bestand des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 S. 4 KStG und die Bescheinigungen über Leistungen des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 3 KStG äußerst sorgfältig zu erstellen bzw. die entsprechenden Feststellungsbescheide sorgfältig zu prüfen sind, da ansonsten ggfs. „nichts mehr zu retten“ ist.

#### **Vorinstanz**

Finanzgericht München, Beschluss vom 28.05.2019, 7 V 803/19, EFG 2020, S. 68

#### **Fundstelle**

BFH, Beschluss vom 10.12.2019, I B 35/19, lt. BMF zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen.

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 19.05.2010, I R 51/09, BStBl. II 2014, S. 937, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 01.12.2015, 4 K 1355/13, EFG 2016, S. 687

besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.